



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr1, vom 1. Juli 2008 gegen den Bescheid des A. vom 5. Juni 2008 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) gab am 8. Mai 2008 eine Erklärung über die Normverbrauchsabgabe (NOVA2) beim Finanzamt ab. In dieser führte sie u.a. aus, ein Kraftfahrzeug der Marke Fiat 500 1200 Lounge am 2. Mai 2008 mit einem Baujahr 2/2008 um einen Kaufpreis von € 13.500,00 zur privaten Verwendung erworben zu haben. Dem Datenauszug aus der Genehmigungsdatenbank (für Eigenimport PKW) war ersichtlich, dass die erstmalige Zulassung am 21. Februar 2008 erfolgte.

Am 5. Juni 2008 erließ das Finanzamt nicht nur einen Bescheid über die Festsetzung von Normverbrauchsabgabe, sondern auch einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Erwerb neuer Fahrzeuge (Fahrzeugeinzelbesteuerung), wobei es von einem Kilometerstand im Zeitpunkt des Erwerbs von 1.242 ausging und eine Umsatzsteuer iHv € 2.700,00 (20 % von € 13.500,00) festsetzte. Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Erwerbsteuer der entgeltliche innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeuges (motorbetriebenes Landfahrzeug) durch eine Person, die nicht Unternehmer ist, unterliege.

Als ein neues motorbetriebenes Landfahrzeug gelte ein Fahrzeug, dessen erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbes nicht mehr als sechs Monate zurückliege. Als neu gelte es auch dann, wenn es nicht mehr als 6000 Kilometer zurückgelegt habe. Bemessungsgrundlage für den Erwerb sei das Entgelt. Der anzuwendende Steuersatz betrage grundsätzlich 20 %.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 1. Juli 2008 Berufung, die sie wie folgt begründete: Das Fahrzeug, ein Fiat 500, sei am 2. Mai 2008 in Italien von einem Autohändler erworben und nach Österreich gebracht worden. Der Tag der ersten Inbetriebnahme des Fahrzeuges sei der 21. Februar 2008 und der Kilometerstand des Erwerbes sei 1.242 Kilometer gewesen. Es liege daher ein innergemeinschaftlicher Erwerb eines neuen Fahrzeuges durch einen Erwerber vor, der nicht zu den in Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehöre, vor.

Das Fahrzeug sei aber zuvor in Italien bereits einmal verkauft worden und dabei der italienischen Umsatzsteuer unterlegen. Danach sei es vom italienischen Kraftfahrzeughändler C., Adr2, gekauft und in Folge an die Bw. verkauft worden, was durch die beiliegende Rechnung der Firma C. vom 2. Mai 2008 und ein Schreiben dieser Firma, wonach das Fahrzeug von einem Privaten eingekauft worden sei, dokumentiert werde. Die Rechnung vom 2. Mai 2008 enthalte den Vermerk, dass das von einem Privaten gekaufte Auto gemäß § 36 der Verordnung D.L. 41/1995 des italienischen Gesetzes verrechnet worden sei und das Verkaufsverfahren unterhalb der Mehrwertsteuerspanne liege.

Die Differenzbesteuerung nach § 24 UStG 1994 wäre auch auf die innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen anwendbar, sofern der Lieferant (Wiederverkäufer) seinerseits das Fahrzeug erworben habe und bei diesem Erwerb keine Umsatzsteuer geschuldet worden sei (zB wenn die Privatperson wie in diesem Fall den PKW innerhalb der Frist von 6 Monaten an einen Gebrauchtwagenhändler veräußert habe). Tätige der Wiederverkäufer mit dem Fahrzeug eine innergemeinschaftliche Lieferung, so sei nach Art. 24 Abs. 1 lit. b die Anwendung der Differenzbesteuerung ebenfalls ausgeschlossen.

Durch diese Regelung komme es im gegenständlichen Fall zu einer Steuerekumulation und Wettbewerbsverzerrung. Da beim Ankauf des Fahrzeuges durch den Wiederverkäufer vom Privaten keine Umsatzsteuer geschuldet worden sei, konnte er auch keine Vorsteuer abziehen. Die Restmehrwertsteuer werde in einem solchen Fall systemwidrig zum Kostenfaktor und trete neben die volle Steuerbelastung im Bestimmungsland Österreich. Das widerspreche dem Diskriminierungsverbot des Art. 95 EGV und der Gaston-Schul-Entscheidung des EuGH (Urteil vom 5.5.1982, Rs. 15/81, Slg. 1409= UR 242) (so auch Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Art. 24).

Das Fahrzeug unterläge somit einerseits beim ursprünglichen Neuwagenverkauf der italienischen Umsatzsteuer und andererseits beim innergemeinschaftlichen Erwerb der österreichischen Umsatzsteuer.

Aufgrund der dargestellten System- und EU-Rechtswidrigkeit werde beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und keine Umsatzsteuer für den Erwerb des Fahrzeuges festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Frage, ob die Lieferung eines Kraftfahrzeuges von Italien nach Österreich der Erwerbsbesteuerung in Österreich unterliegt.

Gemäß Art. 1 Abs. 7 UStG 1994 ist der Erwerb eines neuen Fahrzeuges durch einen Erwerber, der nicht zu den in Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört, unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Z 1 ein innergemeinschaftlicher Erwerb.

Die unter Abs. 2 Z 2 genannten Personen sind nach lit. a entweder ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder nach lit. b eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Art. 1 Abs. 2 Z 1 setzt für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs voraus, dass ein Gegenstand bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.

Nach Art. 1 Abs. 8 UStG 1994 fallen unter Fahrzeuge im Sinne des Abs. 7 nach Z 1 motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimeter oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt, soweit diese Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind.

Ein motorbetriebenes Landfahrzeug gilt nach Abs. 9 dieser Bestimmung als neu, wenn alternativ entweder die erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als 6 Monate zurückliegt oder wenn das Fahrzeug nicht mehr als 6000 Kilometer zurückgelegt hat.

Die Bw. fällt nicht unter den Personenkreis des Art. 1 Abs. 2 Z 2 UStG 1994, d.h. sie ist kein Unternehmer, der den Gegenstand für ihr Unternehmen erwirbt oder eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt. Das strittige Fahrzeug gelangte bei der Lieferung am 2. Mai 2008 von Italien nach Österreich. Es handelt sich um ein Fahrzeug der Marke Fiat 500 mit 51 Kilowatt, also um ein motorbetriebenes Landfahrzeug im Sinne des Art. 1 Abs. 8 Z 1 UStG 1994.

Im vorliegenden Fall lag die erste Inbetriebnahme (21. Februar 2008) im Zeitpunkt des Erwerbs (2. Mai 2008) nicht mehr als 6 Monate zurück und gleichzeitig wies das Fahrzeug im Erwerbszeitpunkt einen Kilometerstand von 1.242 Kilometer auf.

Unstrittig ist daher, dass es sich beim berufungsgegenständlichen Fahrzeug um ein im Sinne des Art. 1 Abs. 9 UStG 1994 neues Fahrzeug handelt.

Die Lieferung des Fiats 500 erfüllt somit sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen der oben genannten gesetzlichen Bestimmungen und ist als innergemeinschaftlicher Erwerb eines neuen Fahrzeuges im Sinne des Art. 1 Abs. 7 der Umsatzbesteuerung zu unterziehen.

Nach Art. 20 Abs. 2 UStG 1994 ist beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge durch andere Erwerber als die im Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Personen – somit auch durch die Bw. – die Steuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb im Wege der sogenannten Fahrzeugeinzelbesteuerung zu berechnen. Die Steuerberechnung erfolgt für jeden steuerpflichtigen Erwerb. Die genauere Durchführung regelt Art. 21 Abs. 2.

Steuerschuldner beim innergemeinschaftlichen Erwerb ist gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 der Erwerber. Die Steuerschuld entsteht am Tag des Erwerbes. Die Fälligkeit tritt einen Monat später ein.

Im vorliegenden Fall kommt die Erwerbsbesteuerung eines neuen Fahrzeuges nach Art. 1 Abs. 7ff UStG 1994 zur Anwendung. Nach dem Konzept der Binnenmarkt-Richtlinie unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge stets der Besteuerung im Bestimmungsland, ungeachtet ob der Erwerb durch Nichtunternehmer oder Unternehmer erfolgt ist.

Der Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips bei Lieferung von Neufahrzeugen dient auch der nach Art. 24 Abs. 1 lit. b UStG 1994 vorgesehene Ausschluss der Differenzbesteuerung auf innergemeinschaftliche Lieferungen. Gleichzeitig unterliegt nach Abs. 2 dieser Bestimmung der innergemeinschaftliche Erwerb nicht der Umsatzsteuer, wenn auf die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber im Sinne des Art. 1 Abs. 2 (Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens oder juristische Person außerhalb des Unternehmens) im übrigen Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung (§ 24 öUStG 1994) angewendet worden ist.

Strittig ist die Frage, ob die Anwendung der Differenzbesteuerung durch den italienischen Fahrzeughändler die Anwendung der Erwerbsbesteuerung bei der Bw. verhindern könnte.

Hinsichtlich des Vorbringens einer Wettbewerbsverzerrung bzw. Steuerkumulation beim Erwerb des Fahrzeuges ist auf die geltende nationale (Art. 28a der 6. EG-RI. bzw. Art. 2 Abs. 1 lit. b Z ii MWStSyRI) und die österreichische Rechtslage (Art. 1 Abs. 7ff UStG 1994)

verwiesen, wonach bei Lieferungen von neuen Fahrzeugen ausschließlich das Bestimmungslandprinzip gilt.

Dieses Prinzip wird erreicht, indem auf der Importseite der Erwerb neuer Fahrzeuge als innergemeinschaftlicher Erwerb behandelt und der Umsatzsteuer (Erwerbsteuer) unterworfen wird. Exportseitig kommt jedem, der ein neuer Fahrzeug in das Gemeinschaftsgebiet liefert, (fiktive) Unternehmereigenschaft zu (Art. 28a Abs. 4 1. Satz der 6. EG-RI bzw. Art. 9 Abs. 2 der MWStSystRI.) und bewirkt im betreffenden Mitgliedstaat eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

Die von der Bw. angesprochene Problematik hinsichtlich der im Ursprungsland durchgeführten Veräußerung des neuen Fahrzeuges von einem Privaten an den italienischen Fahrzeughändler und anschließender Lieferung ins übrige Gemeinschaftsgebiet und der damit verbundenen Doppelbelastung mit Umsatzsteuer berührt nicht das gegenständliche Verfahren, sondern kann sich nur auf das Verfahren im Ursprungsland (Italien) beziehen. Dazu führt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25.1.2006, Zl. 2001/14/0125, unter Hinweis auf einen Beitrag von Hörtnagl in der ÖStZ 2001, 740, aus, *„dass das bei neuen Fahrzeugen durch die Regelungen der 6. EG-RI. ausnahmslos verwirklichte Bestimmungslandprinzip die steuerliche Erfassung von Pkw im Wege des innergemeinschaftlichen Erwerbes nach Art. 1 erfordere. Die Kumulation der Umsatzsteuer werde im Allgemeinen durch den Vorsteuerabzug des Lieferanten vermieden. Liefere ein Nichtunternehmer, werde ihm durch Art. 12 Abs. 3 Z 2 UStG ... (dennoch) der Vorsteuerabzug eingeräumt. Liefere hingegen ein Händler, der den neuen Pkw ohne die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges zum Zwecke des Weiterverkaufs erworben habe, räume ihm das Gesetz – seinem Wortlaut nach – keinen Vorsteuerabzug ein. Als Lösung dieses Problems spricht sich Hörtnagl- unter Verweis auf die gleichlautende Meinung von Rau/Dürrwächter, Kommentar zum (dt.) Umsatzsteuergesetz, 8. Auflage, § 25, Rz. 142f – dafür aus, Art. 12 Abs. 3 Z 2 UStG ...analog auf gewerbliche Wiederverkäufer anzuwenden: Wenn schon Nichtunternehmen der Vorsteuerabzug für den Erwerb neuer Fahrzeuge eingeräumt sei, dann soll dies erst recht für gewerbliche Wiederverkäufer gelten.“*

Der Verwaltungsgerichtshof hält die eben wiedergegebene Auffassung, dass die umsatzsteuerliche Erfassung neuer Fahrzeuge ausnahmslos dem Bestimmungslandprinzip folgt, für zutreffend. Die uneingeschränkte Erhebung der Erwerbsteuer im Bestimmungsland erweist sich daher als nicht rechtswidrig. Die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung mit Umsatzsteuer hat im Ursprungsland durch Gewährung des Vorsteuerabzuges zu erfolgen.

Des Weiteren teilt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung in Ruppe (UStG 1994, § 1 Tz. 436f), wonach im EU-Binnenmarkt die Gaston-Schul-Rechtsprechung „entfällt“, da es

nunmehr zwischen den Mitgliedstaaten der EU keine Einfuhrumsatzsteuer mehr gibt. Im EU-Binnenmarkt beschränkt sich der Einfuhrtatbestand auf die Einfuhr aus Drittländern. Im innergemeinschaftlichen Handel wurde der Einfuhrtatbestand ab 1.1.1993 (für Österreich ab dem Beitritt zu den Europäischen Gemeinschaften) zum Teil durch den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs abgelöst, zum Teil entfällt er wegen des Übergangs zum Ursprungslandprinzip.

Die Erhebung der Erwerbsteuer im Bestimmungsland Österreich erweist sich daher als nicht rechtswidrig. Dem Berufungsbegehren konnte aus oben angeführten Gründen nicht Folge gegeben werden.

Wien, am 8. März 2010